

# Comportamiento y Racionalidad en la Realidad Social: una Visión Amplia de la Teoría Contable

## Behavior And Rationality: A Broad View Of Accounting Theory

[Artículos]

Mónica Inés Aquistapace<sup>1</sup>

Recibido: 28 de julio de 2023  
Aprobado: 10 de diciembre de 2023

Citar como:

Aquistapace, M. I. (2023). Comportamiento y Racionalidad en la Realidad Social: Una Visión Amplia de la Teoría Contable. *Revista Activos*, 21(1), 47-71.

<https://doi.org/10.15332/25005278.9767>



### Resumen

La representación de la realidad social en la contabilidad es compleja y problemática. Se compone de aspectos subjetivos que dependen del observador y de aspectos objetivos.

El propósito de este trabajo es describir aspectos subjetivos, como el comportamiento y la racionalidad, integrantes de la realidad social que representa la contabilidad, especialmente la subcategoría “realidad social institucional” en los términos de la teoría de John Searle, realizando una descripción conceptual de su propuesta, para aplicar en teoría contable.

Se concluye que la realidad social institucional se construye no solo de una realidad externa, sino que incluye categorías de hechos epistemológicamente subjetivos que también son representados en la contabilidad. Todos son parte de una construcción de la realidad social institucional, ontológicamente subjetiva siempre. Por lo tanto, una

---

<sup>1</sup> Doctora en Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. Especialista en Contabilidad y Auditoría. Especialista Tributaria para el Mercosur. Contadora Pública. Profesora Titular Universidad Nacional de Entre Ríos- Correo electrónico: [monica.aquistapace@uner.edu.ar](mailto:monica.aquistapace@uner.edu.ar) ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-4305-3911>  
Agradezco especialmente a la Lic. en Educación y Filosofía Norma Aquistapace, mi hermana, por sus fundamentos y comentarios críticos que fueron muy útiles.

teoría contable amplia e integradora de aspectos formales y sociales de la contabilidad permite un ajuste adecuado entre los dos planos.

*Palabras clave:* contabilidad, comportamiento, racionalidad, realidad social institucional, teoría.

Clasificación JEL: M-41 M-49.

## Abstract

The representation of social reality in accounting is complex and problematic. It is subjective aspects that depend on the observer and objective aspects.

The purpose of this paper is to describe subjective aspects, such as the behavior and rationality, which are part of the social reality represented by accounting, especially the subcategory “institutional social reality” in the terms of John Searle's theory, making a conceptual description of Searle's proposal; to be applied in accounting theory.

It is concluded that the institutional social reality is constructed not only from an external reality, but also includes categories of epistemologically subjective facts that are also represented in accounting. They are all part of an institutional, ontologically subjective construction of social reality, always. Therefore, a broad and integrating accounting theory of formal and social aspects of accounting allows a proper adjustment between the two planes.

**Keywords:** accounting, behavior, rationality, institutional social reality, theory.

Classification JEL: M-41 M-49.

## Introducción

En las ciencias sociales existe un desajuste entre la teoría y la realidad. Ese desajuste se produce porque el ritmo de la realidad externa al sujeto cambia constantemente y la construcción conceptual es más lenta. Una solución posible implica que la teoría sea resignificada desde las exigencias, es decir revisada a la luz de realidades históricas o emergentes (Zemelman, 2021).

La contabilidad no está exenta de estos desajustes. Precisamente, Liang (2022) realiza una invitación a los estudiosos de la contabilidad y considera que la clave para investigar, para aprender y para hacer teoría contable es reconocer la existencia de un problema para luego abordarlo de manera lógica y coherente. Además, el mundo económico está experimentando un cambio, una búsqueda de

un nuevo equilibrio y el orden de la disciplina contable necesita un ajuste (Gil, 2020; Macías y Ficco, 2022; Scavone y Marchesano, 2023)<sup>2</sup>.

En este sentido, en contabilidad la evolución en las investigaciones demuestra que es cada vez más frecuente la realización de estudios interdisciplinarios. Algunos de ellos se apoyan en teorías de la economía del comportamiento y de la psicología, para demostrar que el supuesto contable de racionalidad que surge de la teoría económica neoclásica no es aplicable. (Gillenkirch y Arnold, 2008; Bassel, Dalla Vía y Rico Bonilla, 2017; Braun, 2021; Aquistapace, 2022)

Los académicos alemanes Gillenkirch y Arnold (2008) definen la contabilidad conductual o del comportamiento a partir de características específicas de la racionalidad de los destinatarios y/o usuarios de la contabilidad. Hacen referencia a los estudios contables que rompen con las suposiciones sobre el comportamiento humano de racionalidad ilimitada y estricto interés propio.

En la literatura de Bassel, Dalla Vía y Rico Bonilla (2017), los autores proporcionan una visión de cómo diferentes teorías de economía, sociología y psicología contribuyen en la investigación en contabilidad del comportamiento.

Los estudios que siguen la corriente principal de investigación contable están mayormente determinados por modelos que asumen a los agentes económicos cuando toman decisiones como personas hiper racionales en busca de maximizar la utilidad. Quizás, un enfoque de las decisiones subjetivas puede conducir a una mayor comprensión de la contabilidad. (Bassel, Dalla Vía y Rico Bonilla 2017)

Otro ejemplo es la mirada de la racionalidad y el comportamiento propuesta en Braun (2021). Este documento explica acerca de la racionalidad ecológica de los principios contables generalmente aceptados, en especial el principio del costo y el conservadurismo que se refleja en el principio de prudencia, como características del comportamiento humano que no responden a la economía neoclásica.

Por su parte, Aquistapace (2022) realiza una investigación desde un enfoque cognitivo. Presenta un nivel de abstracción comprensivo de los aspectos subjetivos y objetivos de la realidad que representa la contabilidad e identifica la racionalidad de los procesos cognitivos denominados Sistema 1 y Sistema 2.

El concepto de racionalidad del Sistema 1 y del Sistema 2 lo proponen Stanovich y West (2000). A su vez, es esencial en los estudios sobre comportamiento y emociones.

---

<sup>2</sup> Las propuestas citadas reflejan la necesidad de cambios; esencialmente para considerar la compleja realidad, también el problema de la sustentabilidad y aspectos no financieros en el reconocimiento contable.

En el discurso que pronuncia al recibir el Premio Nobel de Economía, Daniel Kahneman relata que él junto a Amos Tversky, en la década del setenta del siglo veinte, propusieron la famosa Teoría Prospectiva y también, en años anteriores, los estudios sobre heurísticas y juicios (Kahneman, 2003; Kahneman y Tversky, 1979).

Consecuentemente, los antecedentes de investigaciones contables mencionados en este acápite reflejan el comportamiento y la racionalidad como categorías de estudio. Ambos conceptos, comportamiento y racionalidad, son aspectos integrantes de la realidad social que representa la contabilidad. Esa representación es compleja, problemática, y describir esa realidad social es en parte el propósito de este documento.

También Mattessich (2006) plantea cierta complejidad para lograr la distinción entre la realidad y su representación. Este fenómeno, expresa en sus reflexiones, resulta muy común porque es nuestra mente la única vía de acceso para explorar la realidad y se suele sucumbir a la tentación de igualar realidad con representación. Él concibe la idea de diferentes segmentos de la realidad económica y social en las organizaciones, que luego representa la contabilidad.

Años más tarde, en otra investigación, Mattessich (2009) reconoce que la realidad social construida y su representación numérica son problemas reconocidos y analizados por teóricos de renombre. En este estudio cuestiona el tratamiento de la realidad social y económica que considera el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera<sup>3</sup> y resalta las ideas que comparte con John Searle, las cuales son varias e importantes.

También explica Mattessich (2009) las nociones en la teoría de Searle que son distantes de su postura realista, siendo la teoría del filósofo más cercana y valorizada por los constructivistas contables, perspectiva que él critica.

Entonces, la representación de la realidad social en la contabilidad es compleja y problemática.

El objetivo de este trabajo de investigación es describir aspectos subjetivos de la realidad social que representa la contabilidad, como el comportamiento y la racionalidad, especialmente la subcategoría realidad social institucional en los términos de la obra del filósofo John Searle, realizando una descripción conceptual de su propuesta<sup>4</sup>; para aplicar en la teoría contable.

---

<sup>3</sup> Financial Accounting Standards Board's reconocido por sus siglas en inglés (FASB).

<sup>4</sup> Es de interés para este estudio la diferenciación que realiza Searle (2006) en su teoría, entre los hechos de la realidad social institucional epistemológicamente objetivos por un lado y los hechos epistemológicamente subjetivos por otro lado; como así también, diferencia los hechos ontológicamente objetivos de los ontológicamente subjetivos.

El punto de partida considera la siguiente hipótesis: la teoría contable se integra con los aportes que proporcionan los estudios del comportamiento y del lenguaje, los cuales se ajustan con la realidad social institucional, propuesta en la teoría de Searle, y permiten que la representación de esta en la contabilidad comprenda una racionalidad diferente a la del hombre económico.

Esa sería una visión amplia que admitiría la generación de modelos para enfrentar problemáticas globales impostergables en esta tercera década del siglo veintiuno. Especialmente se desea sumar algunas reflexiones que resaltan la necesidad de adaptación de la teoría contable, no solo de la contabilidad financiera.

Además, reflexionar sobre los diferentes elementos subjetivos y objetivos de la realidad social institucional puede contribuir a la discusión ontológica y epistemológica de la contabilidad, la cual mantiene vigencia.

Tal como lo explican en su investigación Macías y Ficco (2022), en contabilidad existe un debate central entre los que tienen preocupación por los problemas sociales y ambientales y los defensores de mejores resultados para las empresas. Los primeros quieren disminuir el impacto sobre las personas y el planeta, los segundos se centran en medir los riesgos que enfrenta la actividad productiva.

El enfoque de este estudio sobre los aspectos de la realidad social, comportamiento y racionalidad, implica la consciencia de esa preocupación y del problema entre las personas y el planeta, proponiendo una integración en la teoría contable desde una perspectiva más centrada en la persona humana.

Precisamente, los enfoques que giran en torno al paradigma de utilidad, según Tua Pereda (2004), representan una nueva consideración del enfoque científico de la contabilidad que se configura aplicada e implica la distinción entre teoría general y aplicaciones.

En esta propuesta, teniendo en cuenta las necesidades de los usuarios, el énfasis va a ser describir los aspectos subjetivos de la realidad social para ser integrados en la teoría contable. Es una investigación teórica, de tipo descriptivo, con un análisis cualitativo.

Como estrategias metodológicas se usarán: la flexibilidad en forma continua para analizar la información y la hermenéutica para interpretar los discursos de los teóricos analizados.

Acerca de la hermenéutica, Gaffikin (2016) la define como el estudio de la interpretación y el significado. Es la metodología recomendada para la interpretación de textos y otras obras por su enfoque valioso para comprender la contabilidad.

La subjetividad del investigador estará presente en el uso de la heurística y la sagacidad para captar los significados en el interior de los discursos. Habrá un reconocimiento de la diversidad lingüística de los autores consultados.

La temática se aborda, primero, con una introducción al tema y continúa con una breve descripción de la teoría de John Searle. En tercer orden se describen investigaciones contables que también analizan a Searle, las cuales aportan reflexiones importantes para el conocimiento de la realidad social en la contabilidad, con énfasis en los argumentos que presenta Mattessich (2009) para la contabilidad financiera, los cuáles también brindan conocimiento de la teoría contable.

Se continúa con la descripción de algunos trabajos que profundizan en los conceptos de comportamiento y racionalidad, para luego presentar una explicación de la visión amplia de la contabilidad. Finalmente se presentan conclusiones.

## **Conceptos para la Comprensión de la Realidad Social Según John Searle**

En este apartado se sintetizan algunos conceptos que fundamentan la propuesta teórica del filósofo Searle sobre la realidad social y la subclase *realidad institucional*, parte del eje principal en este documento.

Searle (2006) explica que la ontología social es un problema. Su obra anterior, publicada en 1995, ya analizaba el tema de la construcción de la realidad social. De modo que este nuevo trabajo amplía y desarrolla esa teoría, la cual se apoya en un entramado de conceptos definidos específicamente.

Ahora bien, previo a la reflexión sobre esos conceptos específicos de Searle es preciso establecer cuál es el significado de lo epistémico y de lo ontológico, así como de lo subjetivo y lo objetivo.

Muy sintéticamente, la epistemología según Klimovsky (1997, p. 27) se encuentra relacionada con aquella ciencia relativa a la teoría del conocimiento, aunque en su obra tiene un sentido más restringido. “*Sería entonces, el estudio de las condiciones de producción y de validación del conocimiento científico.*”

En el lenguaje cotidiano hay una predisposición a suponer que si hay verdad hay conocimiento y hay prueba, sin embargo, no es así. Una afirmación hipotética es una conjetura, puede ser verdadera o puede ser falsa; es decir, quien la formula no tiene conocimiento si se corresponde o no con los hechos. En la investigación científica, uno de los grandes problemas es decidir con qué procedimientos se puede establecer la verdad o falsedad de una hipótesis.

Por otro lado, la filosofía de la ciencia, afirma Klimovsky (1997), abarca otros problemas que no son epistemológicos. Sería, por ejemplo, decidir si la realidad objetiva existe o es una ilusión de los sentidos; entonces la ontología tiene

que ver con la posibilidad de conocer o aprehender la porción de realidad que constituye el objeto de estudio.

Klimovsky (1997, p. 28) hace referencia al problema de la realidad externa: “*el filósofo de ciencia puede interesarse por la cuestión de si la física, por ejemplo, presupone una metafísica peculiar que afirma la existencia de una realidad externa a la subjetiva*”.

Por su parte, Ramírez (2019), en la reseña de la obra *Ontología social- Una disciplina de frontera*, afirma que el término ontología hace referencia, en su origen, a la transformación de la metafísica, lo cual implica una desteologización de la metafísica y por eso es importante en ontología no olvidar la evolución filosófica<sup>5</sup>.

**Primer Concepto:** La realidad objetiva es aquella que existe con independencia de la opinión del observador.

Este concepto se explica a partir del reconocimiento de una realidad física, o sea partículas físicas organizadas en sistemas, algunos de los cuales están basados en carbono y llevan miles de millones de años evolucionando en un gran número de especies biológicas. Además, existe una realidad social que es creada por los humanos (realidad de dinero, gobiernos, matrimonios, entre otras).

Ahora bien, ser una persona de nacionalidad estadounidense o argentina, tener un billete de veinte dólares en la mano, o que Biden sea el presidente de Estados Unidos son hechos independientes de mi opinión personal, expresa Searle en primera persona emitiendo una opinión sobre sus propios ejemplos. Son hechos objetivos, pero estos hechos objetivos existen en virtud de la aceptación o reconocimiento colectivo y ¿cuál es el significado del reconocimiento colectivo?

Para continuar con el análisis, Searle describe conceptos de realidad. Los fenómenos físicos como la fuerza de gravedad o la fotosíntesis son hechos independientes del observador; en cambio, tener un billete de veinte dólares o ser de nacionalidad estadounidense es un hecho que requiere la presencia de un observador. Las ciencias sociales tratan sobre hechos relativos al observador y las ciencias naturales tratan hechos independientes al observador.

El razonamiento se complejiza porque un hecho dependiente del observador, como que un trozo de papel en propiedad de una persona observada sea un billete de veinte dólares requiere de consciencia e intencionalidad. Por lo tanto, se vuelve

---

<sup>5</sup> La evolución filosófica no es tenida en cuenta por Searle, aspecto que provoca la crítica de Ramírez. El concepto de ontología social requiere de elementos adicionales a la ontología y provienen de la historia que Searle ignora, expresa Ramírez (2019). También el hecho de desmarcarse de la fenomenología es criticable porque la ontología social se relaciona con esta rama.



independiente del observador porque existe solo en relación con las actitudes de los participantes en las actividades de compra y venta. Esas actitudes que tienen las personas son independientes del observador que identifica si es un billete de veinte dólares. Entonces, la existencia relativa al observador de los fenómenos sociales es creada por un conjunto de fenómenos mentales independientes del observador. Explicar la naturaleza de esa creación es la tarea en su propuesta.

**Otros Conceptos:** Distinción entre objetividad y subjetividad epistémicas, por un lado, y objetividad y subjetividad ontológica por el otro lado.

Una proposición relacionada con estos conceptos establece que la objetividad epistémica no requiere objetividad ontológica, entonces podemos tener hechos epistémicamente objetivos, pero ontológicamente subjetivos.

Aunque parece un trabalenguas, la afirmación precedente tiene fundamentos lógicos. Para destrabar esos conceptos Searle (2006) nos da ejemplos. Afirmar que el pintor Rembrandt nació en 1806 es epistémicamente objetivo, pero, sí en cambio se afirma que Rembrandt es mejor pintor que Rubens, se trata de una afirmación epistémicamente subjetiva.

Además, también es necesario diferenciar entre ontológicamente objetivo y subjetivo. Por ejemplo, las montañas, las moléculas, tienen existencia independiente del observador y, por lo tanto, son ontológicamente objetivos. En cambio, los dolores, las emociones, los pensamientos tienen una existencia ontológicamente subjetiva y dependen del observador.

Ahora bien, tener en la mano un papel que es un billete de veinte dólares es epistémicamente objetivo, pero ese hecho es social e institucional y resulta ontológicamente subjetivo porque las actitudes humanas son parte de su existencia. Significa que la relatividad del observador implica subjetividad ontológica.

No obstante, es prioritario no cometer el gran error de dar por sentado la existencia del lenguaje porque es el presupuesto de la existencia de instituciones sociales, y no al revés. El dinero, el matrimonio, el gobierno requieren para su existencia del lenguaje, en cambio el lenguaje puede existir sin esas instituciones y esta cuestión requiere un mayor análisis, no solo en la influencia para la realidad social en las organizaciones, sino además porque es definitorio en la teoría contable.

## **Conceptos para Identificar los Elementos Constitutivos de la Realidad Básica Social Institucional**

Tres elementos resultan esenciales en la teoría de Searle, la intencionalidad colectiva de funciones de estatus, la asignación de funciones y las reglas y procedimientos constitutivos.



Existe relación entre intencionalidad colectiva y estados mentales porque precisamente la intencionalidad identifica cuando los estados mentales se dirigen hacia un objeto o un deseo. Es un concepto que no solo incluye la intención, sino también las creencias, las esperanzas, los deseos, las emociones, las percepciones, entre otros más posibles.

La intencionalidad es colectiva cuando es compartida por diferentes personas. La intencionalidad colectiva es el presupuesto psicológico de toda realidad social y el concepto de hecho social involucra intencionalidad colectiva de dos o más personas o animales.

Una manada de lobos cazando es un hecho social y la decisión de un juicio de la Corte Suprema es un hecho social y es institucional.

En esta etapa, se puede presentar el concepto de *hechos institucionales* vistos como una subclase de los hechos sociales. Son los que interesan para la construcción de la realidad social institucional.

La asignación de funciones de estatus es una capacidad de las personas y de algunos animales, para realizar una asignación colectiva. Además, las funciones son relativas al observador, cuestión que no es esencial para este estudio.

Con el ejemplo del dinero se clarifica el concepto de asignación de funciones de estatus. Un trozo de papel que es un billete de veinte dólares cumple una función que es asignada colectivamente y es la función de dinero; por lo tanto, debe cumplir algunas condiciones tales como ser difícil de falsificar, ser sencillo para transportar, entre otras.

La posibilidad de asignación de funciones de estatus es clave para diferenciar la realidad social institucional de la realidad social en general. Porque las instituciones humanas son asunto de funciones de estatus.

La estructura lógica de las funciones de estatus es: X cuenta como Y en un contexto C. Equivale a decir que este papel cuenta como un billete de veinte dólares en cualquier lugar de Colombia. También resulta que los hechos institucionales normalmente están entrelazados y eso implica una serie de instituciones entrelazadas.

En el siguiente ejemplo se demuestra el entrelazado de varios hechos institucionales: el billete de veinte dólares lo retira una persona de su cuenta en una Institución Financiera, que había sido depositado por la empresa Claro Móvil en su carácter de empleadora de esa persona, la cual, a su vez utiliza ese dinero para pagar los impuestos del auto que le sirve como medio de transporte para ir a hacer el trabajo en la empresa Claro Móvil.

Ahora bien, la cuestión más distintiva de las personas, que nos distingue de otros animales, es el lenguaje. El lenguaje otorga a las personas la capacidad de

representar y es posible representar cuál es el caso, cuál fue el caso, cuál será el caso, cuál podría haber sido el caso e incluso permite mentir representando algo como si fuera el caso.

El lenguaje entonces es esencial para representar mentalmente la realidad institucional, en consecuencia, esa realidad institucional solamente existe si es representada mentalmente.

Sin dudas, se comparte esta noción del carácter condicionante del lenguaje, porque es a partir del lenguaje que se puede pensar la realidad social. Sin lenguaje, la mente humana no puede representar las ideas, las imágenes o, como se expresa en el párrafo anterior, todo lo referido al caso.

Retomando la idea de las funciones de estatus, estas son una cuestión de los poderes deónticos, es decir, tienen que ver con los derechos, los deberes, las obligaciones, los permisos, la autoridad, entre otros; y determinan jerarquía en las funciones de estatus, siendo necesaria su representación por algún medio lingüístico.

En resumen, las sociedades humanas requieren deontología, la cual solo es posible teniendo un lenguaje. Con relación a las instituciones, el lenguaje tiene el rol de permitir el reconocimiento de estas. Las funciones de estatus pueden considerarse como el pegamento que mantiene unida a una sociedad, porque crean poderes deónticos y estos poderes funcionan para crear razones para la acción de manera independiente del deseo y, por lo tanto, la ontología social se conecta con la racionalidad.

## **Representación Conceptual y Lingüística de la Realidad Social en la Teoría Contable**

En la investigación contable de Mouck (2004)<sup>6</sup> se presenta la siguiente reflexión: el lenguaje no es un ejemplo más de funciones de estatus, es la forma más importante de función de estatus y se debe a dos razones. La primera considera que proporciona un medio para la representación pública de otras funciones de estatus; y la segunda, porque tiene una capacidad única para generar nuevas funciones de estatus, nuevos hechos institucionales.

Acerca de la representación contable, Ortiz Bojacá (2021) la define conceptualmente como un proceso con implicancias no solo ontológicas, sino también epistemológicas y metodológicas, en una relación entre el sujeto y el objeto. Por lo tanto, cobra importancia la definición del objeto de estudio de la contabilidad.

---

<sup>6</sup> En este trabajo, Mouck (2004) sostiene que la teoría de la realidad institucional de Searle puede utilizarse para generar una nueva comprensión de la realidad en las representaciones contables financieras. Es decir, la aplicación de Searle en el segmento de la contabilidad financiera.

Ahora bien, se puede decir que en las organizaciones existe una realidad social institucional. En cuanto a la relación con el objeto de estudio de la contabilidad, se considera en este trabajo que el objeto de estudio material de la contabilidad es la realidad económica y social, la cual incluye también la dimensión ambiental.

El estudio y la descripción de esa realidad económica y social de las organizaciones ya sean entes públicos o privados, que hace la contabilidad es en su aspecto de conocimiento tanto cualitativo como cuantitativo, para intervenir, interpretar, comprender y predecir.

Es preciso resaltar que no es lo mismo la teoría general de la contabilidad, que las aplicaciones específicas en los sistemas contables, en los que la contabilidad cumple una función de servicio, en todo tipo de entes y para un amplio conjunto de usuarios. Los sistemas contables son diseños particulares producidos por la práctica profesional contable.

Se reafirma que la relación entre la realidad y las necesidades de los usuarios es compleja, requiere de una teoría general contable que abarque todos los segmentos y divisiones de la contabilidad. También se nutre de otras teorías, por eso se habla de teoría general y teorías específicas, teorías normativas y teorías descriptivas, entre otras.

Se comparte el pensamiento de Wirth (2001) respecto a la relación entre las teorías y la finalidad contable, la cual probablemente sea la problemática más compleja de la contabilidad, porque relaciona el modo descriptivo de la contabilidad con el modo prescriptivo. Es decir que mediante la descripción de la realidad económica y social se busca satisfacer las necesidades de información del usuario.

Por lo tanto, esa visión amplia de la teoría contable que se propone como hipótesis se diferencia de literaturas que solo señalizan la realidad económica, que también es social, pero no incluyen los aspectos subjetivos de la realidad social.<sup>7</sup>

Se comparte las expresiones de Gil (2013) cuando expresa que el carácter social de la contabilidad no está dado por la responsabilidad social de la empresa, o de las organizaciones, tema que hay que debatir, sino que se debe a la intervención de la praxis contable en la estructura de la sociedad misma: *“Se piensa y se hace contabilidad para intervenir en acciones sobre la realidad, para comprenderla,*

---

<sup>7</sup> Por ejemplo, Mallo Rodríguez (1992) se centra solo en lo económico ya que en su propuesta define que el objeto de estudio material de la contabilidad es la realidad económica en sus distintas manifestaciones, estática y dinámica. En la primera se contempla el patrimonio o la riqueza de los entes y en la segunda se considera la generación de rentas. En síntesis, no realiza ninguna referencia a las categorías sociales de la realidad.

*explicarla y predecirla, no solo en su contenido financiero, sino en su propia estructura social.*” (Gil, 2013, p.16).

Entonces surge la pregunta ¿Esa realidad económica y social es institucional en los términos de Searle y, por lo tanto, es ontológicamente subjetiva? O acaso, ¿existe una realidad económica, lo cual implica que es social, que pueda ser ontológicamente objetiva?

En búsqueda de respuesta se describirá a continuación algunos estudios contables relacionados. No obstante, la limitación que se encuentra en estos estudios se refiere a su aplicación, siempre, en el segmento de la contabilidad financiera; a diferencia de esta propuesta, la cual abarca la teoría de la contabilidad general.

Por su parte, Mouck (2004) sostiene que la teoría de la realidad institucional de Searle puede utilizarse para generar una nueva comprensión de las características ontológicas y epistemológicas de las representaciones contables financieras, como la utilidad neta, el patrimonio de los propietarios y las ganancias por acción.

El contable cuando hace su tarea, expresa Mouck (2004), está creando la representación de hechos sociales institucionales que tienen un modo de existencia ontológicamente subjetivo, a diferencia de un artista que pinta una flor o pinta una vaca, que tienen una existencia ontológicamente objetiva. A diferencia de los artistas, los contadores no representan objetos físicos, sino representaciones de derechos de propiedad, obligaciones, valoraciones monetarias.

Ahora bien, en la contabilidad financiera, dentro de un determinado contexto, las reglas establecidas como normas contables pueden ser epistemológicamente objetivas, a pesar de que no existe una base epistemológicamente objetiva para establecer esas reglas.

Otro aporte es de Lee (2006), quien en una investigación analítica acerca de la realidad de la contabilidad financiera y las comunicaciones relacionadas, que emite el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera<sup>8</sup>, opina que revelan una estrategia más preocupada por la comparabilidad y la consistencia, en lugar de identificar formas mejoradas de reconocer y representar la realidad construida socialmente mediante números contables.

La propuesta del FASB aboga por normas contables basadas en la idea de representar fielmente la realidad económica relevante. Sin embargo, interpreta Mattessich (2009) que, en sus estudios, Lee (2006) duda que esto sea posible en la

---

<sup>8</sup> Financial Accounting Standards Board's reconocido por sus siglas en inglés (FASB).

medida que no sea abordado el problema de la realidad construida socialmente y su representación numérica.

Se interpreta, por lo tanto, que Lee no pretende cuestionar la función instrumental del marco conceptual para los estados financieros, sino que la intención que tiene es: llamar la atención sobre la necesidad de una comprensión con mayores fundamentos de la realidad social.

Entonces, basado en la obra de Searle, Mattessich (2009, p. 57) aporta reflexiones e incluso algunos cuestionamientos de sí mismo. Se confiesa un realista crítico y expresa:

*“In order to make sense of reality (and to represent it by approximation), we have to reconstruct or model it in our own terms and language.”*

Para dar sentido a la realidad (y representarla por aproximación) tenemos que reconstruirla o modelarla en nuestros propios términos y lenguaje (traducción propia).

Con relación a la noción de ajuste entre la realidad social y la representación contable, considera Mattessich (2009) que implica un concepto opuesto a la noción de correspondencia, porque representar contablemente es equivalente a una reconstrucción conceptual que comprende la representación lingüística.

### **Nivel Social de la Realidad según Mattessich (2009): Análisis Crítico**

El objetivo que se propone en el trabajo de Mattessich (2009) es argumentar que el modelo cebolla de la realidad (OMR), desarrollado en documentos de años anteriores, especialmente de los años 2003, 1991 y 1995, tiene ventajas en comparación al enfoque de Searle según la obra publicada en 1995. Logra aportar una investigación analítica con reflexiones de profundo contenido, lo cual enriquece la teoría contable.

El texto se mueve, primero, dentro del campo de la Sociología y en la segunda parte relaciona el campo de la Ontología con la Epistemología. La Ontología estudia el ente, el objeto real, frente a lo imaginario. La materialidad frente a la idealidad. La Epistemología estudia el conocimiento científico frente a la creencia, la verdad frente a la falsedad.

En coincidencia con Lee (2006), comenta las declaraciones del FASB, organismo profesional cuya falla, en ambas opiniones (Lee y Mattessich), está en creer que existe alguna forma de realidad económica objetiva, independiente de su representación contable.

Por otra parte, Mattessich cuestiona la afirmación de que la realidad social es subjetiva, y por lo tanto la realidad económica y la contable también, aunque esos cuestionamientos en base a la teoría de Searle son hacia sí mismo.

Searle parte de la premisa de que una realidad que depende de la mente humana es ontológicamente subjetiva. Sin embargo, lo que verdaderamente cuestiona Mattessich (2009) es el término semántico que expresa subjetividad, porque, sin dudas, sus coincidencias y los juicios valorativos con elogios demuestran la importancia que implica la teoría de Searle para comprender la realidad social, y él así la valora.

Ahora bien, con relación a las reflexiones y cuestionamientos, para Mattessich existe otra capa de la realidad en un nivel anterior a la realidad social. La subjetividad ontológica de la realidad social construida requiere una realidad ontológicamente objetiva a partir de la cual se construye, es la realidad externa, los materiales crudos, brutos, por ejemplo, el árbol que luego se hace papel y luego es un billete de veinte dólares.

Se pregunta Mattessich cómo es la relación entre esos dos planos. No acepta el término correspondencia de Searle. Habla de una expresión más cautelosa como coincidencia preliminar o ajuste. Hay una reificación.

Asimismo, considera que se producen mal entendidos entre la construcción evolutiva de la realidad, que es lo bruto, lo concreto, y la reconstrucción que hace la mente humana, es decir, la construcción social. Enumera cuatro causas:

- 1) Muchos tienen dificultad en comprender el abismo que hay entre la realidad, lo concreto, y la representación conceptual.
- 2) Somos instrumentos de la creación de la realidad social y peones de la evolución real de la humanidad.
- 3) Nuestro cerebro es una reconstrucción mental, social y también es una realidad bruta, forma parte de los dos planos.
- 4) Aparece el problema lingüístico, el cual se mueve entre lo verdadero y lo falso. La correspondencia entre lo que digo y la realidad.

Entonces la cuestión de fondo es: lo independiente de la mente versus lo dependiente de la mente. Lo ontológicamente objetivo versus lo ontológicamente subjetivo.

Además, existe una sutil diferencia entre la construcción de algo social, que en los términos de Searle es algo que se construye, y la construcción social de algo. Aunque, en las organizaciones también existe la construcción social de la realidad.

Otro de los temas en análisis es respecto a la teoría de la realidad como capas de cebolla (OMR). Mattessich (2009) utiliza la teoría epistémica de Searle para valorizar su teoría de las capas de cebolla, que también es una teoría epistémica que

busca explicar el conocimiento científico y darle validez, es decir una teoría que explique la construcción de la realidad contable.

Hasta el realismo externo acepta que la realidad social y, por lo tanto, la económica, no existe independientemente de las representaciones colectivas de la misma. Cada nivel de la realidad posee su propio y muy distinto tipo de realidad; en este sentido, Mattessich juzga como muy ocurrentes y adecuadas las herramientas que utiliza Searle, entre ellas la intencionalidad colectiva que Searle utiliza como el puente entre la realidad física y la sociológica. Esta trata de delimitar los distintos niveles de la realidad física y la realidad social. Para los constructivistas, la escuela crítico interpretativa, la realidad es una construcción social. Considera, en sintonía con Macintoch, que hay cosas fuera de nosotros que existen por sí mismas, que no son una creación de la mente, ni del lenguaje (ontología). Pero, la verdad o falsedad pertenecen a la esfera epistemológica y el lenguaje es una creación humana.

Mattessich (2009, p.56) explica que:

*I am impelled by reason as well as instinct to accept a (critical) realist position. That means— apart from the fact that generalizations (including law-like statements) are conceptual forms and conjectures on the epistemic plane—there must exist genuine laws of nature in reality.*

*Me siento impulsado tanto por la razón como por el instinto a aceptar una posición realista crítica. Eso significa que, aparte del hecho de que las generalizaciones, incluidas las declaraciones similares a leyes, son formas conceptuales y conjeturas en el plano epistémico, deben existir leyes genuinas de la naturaleza en la realidad (traducción propia).*

Es preciso señalar que la afirmación explícita de su postura realista es la consecuencia de reflexiones y fundamentos. Entre ellos, la insistencia acerca de que la subjetividad ontológica se refiere a una realidad socialmente construida. El término “ontología subjetiva” confunde y no es de su agrado, expresa Mattessich (2009), cuestión que no se comparte en la propuesta de este estudio.

La hipótesis que guía esta investigación afirma la posibilidad de aplicar en la teoría contable los conceptos que se definen en la realidad social institucional de la teoría de Searle, en la cual los conceptos *comportamiento* y *racionalidad* requieren juicios ontológicamente subjetivos y afectan la representación contable.

Además, siguiendo con el análisis de Mattessich (2009), se considera que por debajo hay una realidad bruta, concreta de los objetos, existente fuera de las construcciones sociales, (sería esto una ontología pura). Aquí viene la discusión. ¿Puede la persona humana conocer el objeto puro? Para los científicos no se puede.



Es una discusión que se inicia con Platón y Aristóteles dice Mattessich (2009). Pero hoy y también desde el siglo XIX, Kant y Piaget, constructivistas críticos, sostienen que siempre hay estructuras sociales previas que nos permiten ubicar el objeto con un nombre y en un contexto<sup>9</sup>. Sin dudas, el estudio y las reflexiones en esta literatura provienen del análisis luego de mucha investigación.

Es preciso mencionar que otro filósofo y estudioso de la epistemología, cuyo nombre es Tomás Kuhn, no niega la existencia de una realidad, pero considera que el científico discute los hechos tal como se le presentan a través de un paradigma.

Klimovsky (1997, p.364) interpreta:

Por consiguiente, no hay para la ciencia, en el sentido práctico que ella procede, una realidad entendida en sentido absoluto e independiente de la labor del científico. La realidad estaría constituida por los hechos interpretados a través de un paradigma y, en este sentido, cuando se produce una revolución científica la realidad deja de ser lo que era para transformarse en algo nuevo, pues los hechos, articulados por el antiguo paradigma, desaparecen en tanto tales y son reemplazados por los hechos nuevos que ahora ofrece el nuevo paradigma.

Otra cuestión es el problema contable de la valoración, el cual es uno de los más graves de la realidad económica, que es social, aunque no declare expresamente Mattessich (2009): la subjetividad presente en algunos de los aspectos sociales.

Este autor manifiesta con claridad que modelar esa realidad en lenguaje contable no tendría sentido si no existiera una realidad allí afuera. (Mattessich, 2009)

La noción de valor se deriva de la noción biológica de preferencia y las nociones psicológicas y económicas de utilidad. Considera que los costos de adquisición son epistemológicamente objetivos y los valores de mercado son epistemológicamente subjetivos en términos de Searle. Pero, para él, los valores son ontológicamente reales a nivel social.

De esta manera, los valores son una realidad social, opina Mattessich (2009), quien no puede llegar a reconocer explícitamente que eso implicaría afirmar que, la

---

<sup>9</sup> La publicación de Mattessich (2003, p.444) también defiende su modelo OMR de la realidad y también analiza a Kant. En ella expresa: "habiendo expuesto el problema de la realidad, podemos avanzar a la pregunta epistemológica: '¿qué podemos saber?' Afirmamos anteriormente la *hipótesis de la estructura* (es decir, que la realidad puede concebirse como una estructura jerárquica de muchas capas) y abandonamos la *hipótesis de la uniformidad* (es decir, que se supone que la realidad es una entidad completamente desestructurada). De manera similar, ahora podemos reemplazar la *hipótesis de la incognoscibilidad* de Kant (que la *cosa en sí misma* no puede ser conocida) por la *hipótesis de la aproximación*".

realidad económica, que es social, y la social propiamente dicha se representan ambas en la contabilidad. Ambas se componen de diferentes elementos, algunos de los cuales son epistemológicamente objetivos y otros son epistemológicamente subjetivos, postura que se defiende en este trabajo.

Asimismo, las valoraciones monetarias contables son epistemológicamente objetivas en los términos de Searle en un sentido limitado, porque depende de las reglas, en opinión de Mouck (2004).

Además, en este documento se considera, a diferencia de Mattessich (2009), que todos los elementos son ontológicamente subjetivos en los términos de John Searle.

## **Elementos Subjetivos de la Realidad Social**

Por lo tanto, la realidad social y económica que representa la contabilidad incluye conceptos como reconocimientos de deudas, mediciones al costo, valorización según precios de mercados, entre otros tantos elementos de esa realidad económica que es social institucional. También incluye aspectos sociales más subjetivos aún, como la influencia del comportamiento, del lenguaje y de la racionalidad.

Un ejemplo contable sobre la significativa influencia del lenguaje lo proporciona Bloomfield (2008). Opina que la contabilidad es una metáfora del lenguaje de los negocios, que, aunque imperfecta, permite aplicar esa metáfora para responder cómo evolucionan las normas y la práctica contable.

Sintéticamente, el tema analiza la forma en que evoluciona el concepto de arrendamiento, el cual históricamente fue considerado un gasto sin un activo asociado, o el reconocimiento de un pasivo.

En respuesta a este lenguaje simple las empresas comenzaron a celebrar contratos novedosos financiados para compra de activos en esencia, que se seguían llamando arrendamientos, por lo tanto, no requerían el reconocimiento de un pasivo. Esta realidad dio lugar a la creación de un lenguaje contable especial del que surgen dos categorías o clases de arrendamientos diferentes: arrendamientos operativos y arrendamientos de capital. Cada uno con sus reglas distintivas y su forma de representación.

Por su parte, Braun (2021) defiende la racionalidad ecológica de los costos históricos y el conservadurismo en la contabilidad financiera, especialmente reflejado en el principio de prudencia. Para este análisis se apoya en la Teoría Prospectiva (*The Prospect theory*) de Kahneman y Tversky (1979).

La síntesis de la tesis que el autor propone considera que tanto los costos históricos como el conservadurismo, en tiempos de crisis, tienen mejor aptitud para la sobrevivencia de las empresas. Estos principios descansan en reglas de conducta conservadora que aseguran la supervivencia.

En cambio, los estándares del Financial Accounting Standards Board (FASB) y el International Accounting Committee (IASC), que luego se convirtió en el International Accounting Standards Board (IASB), tienen menos posibilidad de evolucionar a una racionalidad ecológica. Este concepto de racionalidad considera que es un proceso evolutivo donde la conducta se adapta gradualmente al entorno. (Braun, 2021)<sup>10</sup>

Son muchos los argumentos en defensa para reconsiderar la tendencia de alejarse del enfoque de ingresos y gastos, hacia el enfoque del balance que promueven los organismos internacionales.

Sin embargo, esos principios tradicionales se desarrollaron exitosamente durante muchos años y eso tiene sus razones. En cambio, la sustitución por otros propuestos por los emisores de estándares es quizás para basarlos en un sistema coherente con la economía neoclásica. La racionalidad ecológica ha sido rechazada como fuente de sabiduría porque el proceso de ensayo y error fue eliminado; el proceso vigente implica monopolio y uniformidad en los países, descartando los beneficios de la competencia entre varios regímenes. (Braun 2021)

La racionalidad es entonces un componente en la realidad social de las organizaciones y este aspecto es la esencia en los estudios contables del comportamiento.

En este sentido, Gillenkirch y Arnold (2008) expresan que la contabilidad del comportamiento examina los propósitos, las tareas y los instrumentos de la contabilidad externa e interna desde una perspectiva orientada a la decisión. El término comportamientos es para los supuestos de comportamiento sobre los destinatarios y/o usuarios de la contabilidad, diferentes al hombre económico tradicional con conductas plenamente racionales y capacidad plena para recibir información, procesarla y actuar.

Asimismo, otros estudios contables demuestran la existencia de influencias de heurísticas y sesgos en el usuario individual de la información contable en las pymes, lo cual no solo modifica la concepción clásica de racionalidad, sino que incluso la concepción que se considera adecuada va más allá de la racionalidad limitada. Es la llamada racionalidad del Sistema 1 y Sistema 2. (Aquistapace, 2022)

---

<sup>10</sup> Esta noción de racionalidad corresponde a la terminología de Vernon Smith, en su publicación del 2003, expresa Braun (2021).

La racionalidad del Sistema 1 y del Sistema 2 implica la presencia de dos áreas en el cerebro que distinguen dos maneras de tomar decisiones. En opinión de Basel, et. al (2017, p. 31), *“una más completa comprensión de los factores que ponen en movimiento estas áreas es crucial para los contadores y sus decisiones.”*

Un análisis de las diferentes líneas y vertientes de las investigaciones en contabilidad del comportamiento es el estudio de Birnberg (2011). Entre esas líneas, describe la posmoderna, la cual subraya que los individuos en lugar de comportarse de manera interesada se conforman con ciertas reglas sociales como equidad, confianza, honestidad o disposición a cooperar.

En resumen, se resalta la importancia y significación que tienen aspectos como el comportamiento y la racionalidad en la realidad económica y social que representa la contabilidad. Aspectos que son ontológicamente subjetivos, como sucede como en otras disciplinas: la economía del comportamiento, las finanzas del comportamiento, etc., que requieren la ayuda de psicología y sociología para encontrar explicaciones.

### **Visión Amplia de la Teoría Contable**

Desde una perspectiva histórica, se observa que los últimos años de la década del 70 y la siguiente del siglo XX son una etapa en la que, al mismo tiempo que surgen las investigaciones contables apoyadas en métodos cuantitativos tipificadas como investigaciones empíricas, se producen cambios en las investigaciones en ciencias sociales.

Surge aquí una corriente de pensamiento que considera la epistemología científica positivista inapropiada para las ciencias sociales, porque involucran aspectos sociales y humanos. Es difícil de creer en una posibilidad de metodologías neutrales y objetivas, expresa Gaffikin (2016).

Entonces, desde la década del 60 surge una mayor consciencia de la comprensión de que los procesos de conocimiento requieren, a su vez, una comprensión del lenguaje y de los factores culturales y sociales que antes se habían ignorado en el desarrollo de la teoría contable.

Por su parte, Chua (2019) comenta trata la vigencia de los tres paradigmas filosóficos en la investigación contable: el positivismo, la investigación interpretativa y la crítica. Si bien el positivismo es el tipo de investigación que publican las revistas más reconocidas, ello no se debe al descubrimiento de leyes científicas que permitan predicción, sino que es una cuestión de creencias y valores. Sin embargo, existen algunos factores que permiten desarrollos continuos de las

investigaciones interpretativa y crítica, uno de ellos es el uso de métodos cualitativos con fines positivistas.

La propuesta de Hofsted (1976) plantea una importante pregunta en forma de metáfora: ¿las investigaciones contables del comportamiento y las investigaciones contables positivas son manzanas y naranjas o no lo son? Ambos tipos de investigaciones reflejan un compromiso con el empirismo y comparten una misma motivación: influir en la contabilidad del mundo real.

De hecho, los supuestos que integran la teoría general de la contabilidad son amplios e incluyen, explícitamente, al comportamiento de las personas. Asimismo, las facetas del lenguaje son elementos esenciales en la interpretación de la realidad que se representa en la información contable. (Aquistapace, 2022)

Se reafirma que la contabilidad es científica porque en sus avances se utiliza el método científico. Esta propuesta de integrar algunos elementos subjetivos en la teoría contable que se analiza y desarrolla en este estudio constituye una investigación científica.

También se considera que la contabilidad es ciencia social del tipo de las tecnologías, de acuerdo con Bunge (1999)<sup>11</sup>; quien define a las socio-tecnologías o tecnologías sociales como aquellas ciencias que apuntan al control del comportamiento humano a través del diseño, rediseño o gestión de sistemas sociales.

Tal como se expresa en el tercer punto de este documento, el estudio y la descripción de la realidad económica y social de las organizaciones, ya sean entes públicos o privados, que hace la contabilidad es en su aspecto de conocimiento tanto cualitativo como cuantitativo, para intervenir, interpretar, comprender y predecir, lo cual implica influir en el comportamiento.

En las aplicaciones tecnológicas sustentadas por la teoría contable, los sistemas contables, las implicancias del comportamiento transforman la secuencia contable. Tradicionalmente se ha propuesto: información ► usuario ► decisiones; en cambio la secuencia correcta sería: información ► comunicación ► usuario ► interpretación ► comprensión ► actitudes ► decisiones.

Finalmente, se señala que existen las herramientas técnicas que permiten captar y procesar, para luego elaborar información contable representativa de realidades objetivas y subjetivas. Resultan especialmente útiles en el segmento de

---

<sup>11</sup> En un análisis acerca de las posibles confusiones para identificar las tecnologías, Bunge (1999, p.264) se refiere a las socio-tecnologías o tecnologías sociales y expresa: "desde las ciencias de la administración y la economía normativa, hasta la educación y el derecho. Éstas son tecnologías porque apuntan al control del comportamiento humano a través del diseño, rediseño o gestión de sistemas sociales, como empresas, organismos gubernamentales, hospitales, ejércitos y cárceles."

la contabilidad de gestión; entre ellas, por ejemplo, se mencionan modelos de presupuestos con consideraciones conductuales, cuadro de mando integral, indicadores de la información ambiental, entre otros.

Para la contabilidad financiera, la sumisión a las propuestas normativas establecidas por los organismos de control, condicionan esta posibilidad, pero esto no impide que se logren nuevos avances.

Las bases de una teoría contable que adicione a los aspectos formales de la contabilidad la consideración de los aspectos subjetivos, como el comportamiento y la racionalidad, permitirían un acercamiento a la realidad contable del siglo XXI post pandemia.

La presente situación contable ejemplifica toda la teoría aquí planteada: en una pequeña empresa se produce una necesidad financiera que se resuelve con un depósito de cada socio en partes iguales, en la cuenta corriente bancaria de la empresa, para cubrir la urgencia.

La teoría contable plantea dos alternativas para resolver esta transacción, dependiendo del comportamiento que realicen los socios. a) Captar, registrar y comunicar un pasivo que tiene la empresa con cada socio. b) Captar, registrar y comunicar un nuevo aporte de capital, denominado aporte irrevocable.

Puede ocurrir que todos los socios manifiesten su voluntad de aportar en forma irrevocable, sin pedir el reintegro, postergando los trámites legales societarios para ese aumento de capital. La otra postura sería que no exista una manifestación explícita de voluntad, generándose una deuda de la sociedad.

La decisión subjetiva de cada socio determina la transacción. En esa toma de decisiones interviene el lenguaje, los aspectos ontológicos y epistemológicos.

## **Análisis**

- El lenguaje estaría dando significación a los comportamientos que condicionan la existencia del hecho social institucional (aporte o deuda). Son aspectos subjetivos de esa realidad.
- Epistemológicamente se observa la objetividad en las reglas contables que regularían esta situación. La subjetividad epistemológica estaría dada en la comprensión del lenguaje contable específico que afecta las decisiones que constituyen la voluntad social.
- No se podría hablar de objetividad ontológica porque la contabilidad es una ciencia social del tipo de las tecnologías, construida por una sociedad en un tiempo determinado. Carece de existencia autónoma.

- La subjetividad ontológica estaría dada por la teoría general de la contabilidad en la cual se apoyan las reglas específicas.

Este ejemplo demuestra la complejidad de los hechos sociales institucionales que son parte de la realidad contable. La teoría contable en la tercera década del siglo XXI, post pandemia, no puede ignorar las implicancias de la multiplicidad de factores intervinientes.

## Conclusiones

El objetivo propuesto en este trabajo de realizar una descripción de la teoría del filósofo John Searle, para aplicar a la teoría contable, requiere humildad para aceptar las implicancias de la filosofía en el campo de la ciencia contable.

La diferencia fundamental con otros aportes de prestigiosos autores analizados en este documento radicó en el hecho de que esas bibliografías se limitan al segmento de la realidad de la contabilidad financiera, condicionada por el rol que cumplen las normas contables.

En la perspectiva de este trabajo de investigación se considera la teoría general contable y no solo a la contabilidad financiera. La observación de la secuencia contable en las aplicaciones incluye en forma específica al comportamiento como un elemento integrante.

Las afirmaciones e inferencias que surgen son las siguientes:

- La realidad social institucional se construye no solo de hechos externos, epistemológicamente objetivos, sino que incluye categorías de hechos epistemológicamente subjetivos, y esa realidad se representa en la contabilidad. Entonces, implica reconocer que la realidad se construye con hechos sociales institucionales de diferente característica epistemológica.
- En los términos de John Searle, todos, tanto los hechos epistemológicamente objetivos y los subjetivos, son parte de una construcción de la realidad social institucional, la cual es ontológicamente subjetiva siempre. Por lo tanto, una teoría contable integradora de aspectos formales y sociales de la contabilidad permite un ajuste adecuado entre los dos planos.
- Se reafirma que es adecuado el término realidad social institucional ontológicamente subjetiva. El problema de confusión terminológica se considera que es probablemente una falta de aceptación del verdadero significado que tiene el hecho que, en la representación contable, siempre se requiere del lenguaje.



- La teoría contable como cuerpo de conocimientos se ofrece como sistema de afirmaciones con un lenguaje específico en los productos de sus aplicaciones prácticas, los informes contables.
- Es posible un cambio en la concepción de la teoría contable en la cual se integren los distintos aspectos, porque la contabilidad es ciencia social del tipo de las tecnologías. Estudia una realidad compleja de las organizaciones para conocer e intervenir en acciones de esa realidad, para explicarla, comprenderla y predecirla, lo cual implica también la influencia en el comportamiento. Incluye cuestiones sociales y culturales, además de la realidad económica que también es social institucional.

El aporte de este trabajo implica un conocimiento sobre la construcción de la realidad social institucional y, al mismo tiempo, la propuesta de una perspectiva integradora entre los aspectos formales de la teoría contable y su complementación con las realidades subjetivas que son parte de la realidad institucional de las organizaciones.

Constituye un aporte para el análisis de los problemas ontológicos y epistemológicos que se representan en la contabilidad teniendo en cuenta las características de la realidad social descrita.

Para investigaciones futuras, se valoriza la posibilidad de generar modelos desde esta perspectiva teórica, más centrada en las personas y considerando el respeto por el medio ambiente. Lo cual implicaría congruencia en los productos tecnológicos que brindan los diferentes segmentos de la teoría, eliminando las contradicciones entre la información de la contabilidad financiera, la contabilidad gerencial, y el balance social y ambiental.

También se reconoce la posibilidad para futuras investigaciones de aplicar la teoría de Searle para ilustrar los aspectos epistemológicos y ontológicos de los diferentes enfoques de la investigación contable: positiva, interpretativa y crítica.

## Referencias

- Aquistapace, M. (2022). *La Influencia de la Contabilidad del Comportamiento en la gestión de las Pequeñas y Medianas Empresas en Entre Ríos*. (Tesis Doctoral Inédita). Universidad de Buenos Aires.
- Basel, J.S.; Dalla Vía, N.; Rico Bonilla, C. (2017). Investigación sobre comportamiento y toma de decisiones en contabilidad: Evolución y Perspectivas. *Legis de Contabilidad y Auditoría* (72), oct-dic. 11-58.
- Birnberg J. G. (2011). A proposed framework for behavioral accounting research. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 1-43. <https://doi.org/10.2308/bria.2011.23.1.1>
- Bloomfield, R.J. (2015). Accounting as the language of business. *Accounting Horizons*, 22 (4), 433.
- Braun E. (2021). La racionalidad ecológica de los costos históricos y el conservadurismo. *Revista Activos*, 19 (1). <https://doi.org/10.15332/25005278.6679>

- Bunge M. (1999). *Las Ciencias Sociales en discusión: Una perspectiva filosófica*. Editorial Sudamericana. Buenos Aires.
- Chua, W. F. (2019). Radical developments in accounting thought? Reflections on positivism, the impact of rankings and research diversity. *Behavioral Research in Accounting*, 31(1), 3-20. <https://doi.org/10.2308/bria-52377>
- Gaffikin, M. J. (2016). A Brief Historical Appreciation of Accounting Theory? But Who Cares? *Pioneers of Critical Accounting: A Celebration of the Life of Tony Lowe*, 109-142. <http://ndl.ethernet.edu.et/bitstream/123456789/21830/1/26.pdf.pdf#page=132>
- Gil, J. M. (2013). Expectativas sobre el desarrollo de la escuela crítica en contabilidad en el marco de la diseminación de las NIIF. *Lúmina*, 14, 8-39. <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/issue/view/77>
- Gil, J. M. (2020). Determinismos de la Contabilidad en la Complejidad: Hipótesis Introductoria. *Ciencias Administrativas*, 8 (16), <https://doi.org/10.24215/23143738e068>
- Gillenkirch, R. M., & Arnold, M. C (2008). State of the Art des Behavioral Accounting. *WiSt Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, 37(3), 128. [https://www.uni-goettingen.de/de/104832.html#document/download/412bdf7bc8d608b6327f1504ff87d8b7.pdf/rgma\\_behacc.pdf](https://www.uni-goettingen.de/de/104832.html#document/download/412bdf7bc8d608b6327f1504ff87d8b7.pdf/rgma_behacc.pdf)
- Hofsted, T. R. (1976). Behavioral Accounting Research: Pathologies, Paradigms and Prescriptions. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, No. 1, pp. 43-58. [http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361-3682\(76\)90006-4](http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361-3682(76)90006-4)
- Kahneman, D. (2003). Mapas de racionalidad limitada: psicología para una economía conductual. Discurso pronunciado en el acto de entrega del premio Nobel de Economía 2002. *RAE: Revista Asturiana de Economía*, (28), 181-225. <http://www.revistaasturianadeeconomia.org/raepdf/28/28-09.pdf>
- Kahneman, D., Tversky A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decisions Under Risk, *Econometrica*, 47, 313-327.
- Klimovsky, G. (1997). *Las desventuras del conocimiento científico. Una introducción a la epistemología*. A-Z Editora. Argentina.
- Liang, P. J. (2022). Una invitación a la teoría (contable) (C. O. Rico Bonilla, Trad.). *Revista Activos*, 20 (1), 9-23. <https://doi.org/10.15332/25005278.7865>
- Macías, H. A. y Ficco, C. (2022). ¿Inició la era de reportes de sostenibilidad obligatorios? Transición desde lineamientos GRI hacia estándares de ISSB. *Revista Activos*, 20 (2), 9-17. <https://doi.org/10.15332/25005278.8619>
- Mallo Rodríguez, C. (1992). *Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados*. Editorial Paraninfo.
- Mattessich, R. (2003). Accounting representation and the onion model of reality: a comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality Accounting, *Organizations and Society* 28 (5) 443-470. [https://doi.org/10.1016/S0361-682\(02\)00024-7](https://doi.org/10.1016/S0361-682(02)00024-7)
- Mattessich R. (2006). La Representación Contable y el Modelo de capas –cebolla de la realidad. Una comparación con las “Ordenes de Simulacro” de Baudrillard y su hiperrealidad. *Centro de Investigaciones Epistemológicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional Buenos Aires*. [http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/docin/docin\\_ciece\\_001](http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/docin/docin_ciece_001)
- Mattessich. R. (2009). FASB and social reality. An alternate realist view. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 39-64. <https://doi.org/10.2308/api.2009.9.1.39>
- Mouck, T. (2004). Institutional reality, financial reporting and the rules of the game. *Accounting, Organizations and Society* 29, (5-6), 525–541. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00035-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00035-7)

- Ortiz Bojacá, J. J. (2021). La crisis de la representación contable: ¿problemas de la ciencia social o de la política del poder? *Criterio Libre*, 16(29), 35–66. <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2018v16n29.5006>
- Ramírez, C. A. (2019). Ramos, J. y Ramírez, CA, eds. *Ontología social. Una disciplina de frontera*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia; Pontificia Universidad Javeriana, 2018. 472 pp. *Ideas y valores*, 68(171), 319-323. <https://doi.org/10.15446/ideasyvalores.v68n171.80110>
- Tua Pereda J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista internacional Legis de contabilidad y Auditoría*.
- Searle J. (2006). Social Ontology: Some basic principles. *Antropological Theory* 6(1), 12-29. <https://doi.org/10.1177/1463499606061731>
- Zemelman, H. (2021). Pensar teórico y pensar epistémico: los retos de las ciencias sociales latinoamericanas. *Espacio Abierto*, 30(3), 234-244. <https://produccioncientificaluz.org/index.php/espacio/article/view/36823>